

CUSTO DE MÃO-DE-OBRA E ENCARGOS SOCIAIS

Wellington Rocha

Professor do Departamento de Contabilidade e Atuária da
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP.

INTRODUÇÃO

No Brasil são ainda poucos os setores industriais com alto grau de automatização, como os de química fina, petroquímica, eletro-eletrônico etc.

Nesses setores, embora se observe uma diminuição na participação percentual dos custos de mão-de-obra direta, sabe-se que são cada vez mais elevados os gastos com pesquisa e desenvolvimento de novos produtos e processos, nos quais a remuneração de pesquisadores é muito relevante em alguns casos os salários totais de técnicos e cientistas podem superar o valor da mão-de-obra direta aplicada á própria produção.

Além disso, a redução da proporção de mão de MCD em cada unidade de produto não significa que o total de salários pagos esteja decrescendo.

Setores como o das indústrias de artefatos de couro, de confecções, de móveis, construções civis etc. Ainda se caracterizam pelo uso intensivo de mão-de-obra.

No setor terciário da economia, os gastos com remuneração dos recursos humanos chegam a 70% dos custos totais; e este setor vem aumentando sua participação no PIB.

Apesar de tudo isso, a literatura disponível no Brasil sobre custo de mão-de-obra é escassa; por isso acreditamos na utilidade deste trabalho, que se propõe a contribuir para o aprofundamento dos estudos sobre o assunto.

CUSTO DE MÃO-DE-OBRA E ENCARGOS SOCIAIS ¹

1. CUSTO DE MÃO-DE OBRA

1.1. Conceituação

O conceito de custo de mão-de-obra e os elementos componentes desse custo são os mais diversos possíveis. Vejamos o que dizem alguns autores.

Na visão de Anne Crichton, em "Personnel Management in Context"², o custo de mão-de-obra se traduz na soma dos seguintes itens:

- Taxa básica estabelecida em negociação individual ou coletiva (horária, diária etc);
- Ajuda de custo;
- Bônus de incentivo (abonos);
- Gratificação por mérito;

¹ Excerto da Dissertação de Mestrado intitulada "Encargos Sociais no Brasil Antes e Depois da Constituição Federal de 1988", adaptado.

² CRICHTON, Anne. Personel management in context. London: B. T. Batsford Ltda. 1968, p.278.

- Pagamentos por horas extras;
- "Fringe Benefits"
- Feriados pagos
- Pensões por aposentadoria
- Pagamento de faltas por doença
- Participação nos lucros
- Participação societária
- Serviços subsidiados em restaurantes, recreação etc.
- Seguro contra acidentes do trabalho;
- Contribuições sociais sobre salários.

Roberto Santos, em sua obra "Administração de Salários na Empresa"³, acrescenta ao custo da mão-de-obra alguns gastos, a saber:

- Creches;
- Transporte;
- Assistência médica, hospitalar e dentária;
- Escola;
- Formação profissional.

⁴Matz & Curry no livro intitulado "Accounting Costs", definem custo de mão-de-obra como sendo o custo de manter um empregado no trabalho por uma hora ou dia. Esses autores ampliam ainda mais os elementos do custo da mão-de-obra, acrescentando:

- Bônus por não acidente;
- Férias;
- Pagamento por serviço em júri;
- Gastos com treinamento;
- Gastos com desligamento na demissão;
- Compensação para desempenho;
- Benefícios aos idosos;
- Seguro de vida;
- Seguro-saúde;
- Etc.

Acreditamos que o conceito de "custo de mão-de-obra" compreende todos os gastos relacionados ao "ciclo de vida da mão-de-obra":

ADMISSÃO-----> MANUTENÇÃO-----> DESLIGAMENTO

Seus elementos componentes são:

- Gastos com admissão;
- Gastos com aprendizagem, treinamento, desenvolvimento e formação profissional.

	Tempo
Básica Tempo à Disposição do empregador	Tarefa
	Mista Complementar

³) SANTOS, Roberto Araújo de OLiveira. Administração de Salários na empresa. São Paulo: LTR, 1915, p. 156.

⁴) MATZ & CURRY. Accounting Costs. 4. ed., Cincinnati, Ohio: South-Westerfl Publishing Company, 1967, p. 341.

Remuneração**Direta**

Suplementar 13º Salário
Férias
Etc.

**prêmios
gratificações
Adicionais
etc**

Ausências Remuneradas

- Remuneração indireta (benefícios adicionais);
- Contribuições sociais;
- Gastos com desligamento.

Remuneração Básica

É todo e qualquer pagamento efetuado aos empregados em retribuição aos serviços prestados, por força de lei, negociação individual ou coletiva, ou ainda por liberdade do empregador. Compõe-se de três parcelas:

- Remuneração do tempo a disposição do empregador;
- Remuneração complementar
- Ausências remuneradas

a) Remuneração do tempo á disposição do empregador

É todo pagamento e efetuado aos empregados em retribuição aos serviços efetivamente prestados ou ao período em que o empregado permaneceu à disposição do empregador. Pode ser estipulada:

- 1) Com base no tempo
 - Hora
 - Dia
 - Semana
 - Quinzena
 - Mês
 - Etc.
- 2) Com base na produção efetiva ou na tarefa executada:
 - Peças produzidas
 - Metros fabricados
 - Unidades vendidas
 - Aulas ministradas
 - Valores de vendas
 - Etc.
- 3) Mista.

É aquela baseada parte no tempo, parte na produção.

b) Remuneração Complementar

É todo e qualquer pagamento efetuado aos empregados, porém não em contraprestação a serviços prestados, e sim por força da lei, negociação individual ou coletiva, ou por liberdade do empregador, como complementação da remuneração do tempo a disposição do empregador.

Pertencem a este grupo:

- 1) Prêmios:
 - Assiduidade
 - Pontualidade
 - Produção e produtividade
 - Por não ocorrência de acidentes
 - Etc.
- 2) Adicionais
 - Horas extras
 - Noturno
 - Periculosidade
 - Insalubridade
 - Por tempo de serviço: anuênios, qüinqüênios, etc.
 - Etc.
- 3) Ajuda de custo
- 4) Diárias para viagens
- 5) Outras Gratificações
- 6) Bonificações de turno (penosidade)
- 7) Etc.

c) Ausências Remuneradas

São obrigações devidas pelos empregadores relativamente a períodos em que os empregados não tenham permanecido à sua disposição. São as seguintes:

- 1) Repouso semanal remunerado
- 2) Feriados
- 3) Ausências por motivos pessoais
- 4) Ausências por motivos cívicos: para votar, para satisfazer às exigências do serviço militar etc.
- 5) Auxílio-doença (15 primeiros dias)
- 6) Auxílio-acidente (15 primeiros dias)
- 7) Etc.

Remuneração Suplementar

É todo e qualquer pagamento efetuado aos empregados, porém não em contraprestação a serviços prestados, e sim por força de lei, negociação individual ou coletiva, ou por liberdade do empregador, como ampliação da remuneração básica. Exemplos:

- Décimo-terceiro salário
- Férias
- Adicional constitucional de férias
- Etc.

Remuneração Indireta (benefícios adicionais)

São gastos efetuados pelas entidades, seja por força da lei, de negociação individual ou coletiva, ou ainda por liberdade do empregador, com o objetivo de constituir fundos ou custear necessidades vitais ou atividades sociais para os empregados e seus dependentes. São os seguintes, entre outros:

Cessão de uso de automóvel
 Serviços médicos, cirúrgicos, hospitalares e odontológicos
 Serviços de alimentação: refeições gratuitas ou subsidiadas
 Creches
 Seguro de vida
 Seguro-saúde
 Auxílio –desemprego
 Auxílio-velhice
 Serviço no júri e depoimento em juízo
 Planos de aposentadoria complementar
 Transporte gratuito ou subsidiado
 Cesta básica
 Serviços sociais e recreacionais
 Educação (pré-escola, 1º e 2º graus etc.) gratuita ou subsidiada.
 Empréstimos subsidiados
 Viagens
 Complementação de auxílio-doença e de auxílio-acidente
 Etc.

Contribuições Sociais

São ônus impostos pelo governo às entidades em geral, com base nas suas folhas de salários, com o objetivo de constituir fundos destinados ao financiamento de atividades sociais estatais ou paraestatais⁵. Exemplos:

- Contribuições à Previdência Social
- Depósitos do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
- Seguro contra acidentes de trabalho
- Programa de Integração Social - PIS sobre a folha de salários
- Etc.

Com base nesses elementos, podemos definir custo de mão-de-obra como sendo:

O sacrifício de ativos da entidade para contratar, treinar, manter, remunerar e desligar a contribuição humana ao processo de produção de bens e serviços.

Em outras palavras, entendemos que o custo de mão-de-obra compreende todos os gastos realizados, direta ou indiretamente, a título de remuneração por contribuições fornecidas pelos empregados da

⁵ Entendemos que as contribuições sociais que têm como fato gerador outros eventos que não a folha de salários (PIS sobre faturamento, FINSOCIAL, Contribuição Social sobre o Lucro etc) não fazem parte do custo da mão-de-obra, por não estarem diretamente relacionados à força de trabalho.

entidade ao processo de produção de bens e serviços, incluindo todos os tributos dela decorrentes, bem como os benefícios adicionais a eles concedidos e ainda todos os gastos necessários para atrair, contratar, manter e desligar os empregados.

1.2. Classificação

Jucius⁶ (6) identifica quatro fases da Administração de Pessoal ou da Mão-de-obra, a saber:

1) Fase da Procura

Nesta fase, a tarefa a ser executada é contratar gente para preencher as vagas atuais e futuras. Para que isto ocorra é necessário verificar:

- os requisitos dos cargos a preencher
 - que espécie e quanto de pessoal devem ser procurados
 - em que fonte se deve procurar
 - os procedimentos que devem ser usados para fazer a triagem dos candidatos
 - o uso de instrumentos como entrevistas e testes
 - o lugar das transferências e promoção na função de procura
- Etc.

2) Fase de Desenvolvimento

Esta é a fase de Treinamento e Educação de Pessoal. Assim as aptidões, perícias e capacidades dos empregados na execução dos trabalhos específicos devem ser aumentados através do processo de Treinamento. Por outro lado, a melhoria do conhecimento, compreensão ou atitude dos empregados com relação a seu ambiente de trabalho, de modo que fiquem mais bem ajustados, é realizada com a Educação.

3) Fase de Manutenção

Nesta fase identificam-se os seguintes itens para manter a mão-de-obra:

- Remuneração
- Benefícios extras. São exemplos os programas de seguros, direitos de pensão, férias e licença remunerada por motivo de doença, e indenizações por demissão.
- Outros benefícios e participação dos empregados, como por exemplo os programas recreativos, sociais e esportivos, programas de participação através de publicações da empresa, serviços de conveniência, como instalações de restaurantes, lojas de empresas, cooperativas de crédito etc.
- Segurança Física, ou seja, a sensação que cerca o trabalhador, sendo particularmente importantes as condições de trabalho.

4) Fase da utilização

Nesta fase procura-se criar maior cooperação, reduzir conflitos e proporcionar adaptação a mudanças, ou seja, procura-se a utilização de uma força de trabalho eficaz.

A pesquisa de pessoal e sua avaliação são os instrumentos de que a administração se utiliza para atingir este objetivo.

Para Backer e Jacobsen⁷ os custos de mão-de-obra são classificados sob os seguintes enfoques:

⁶ JUCIUS, Michael James. Administração de Pessoal, 1.ed. 2 tir. São Paulo: Saraiva, 1976.

⁷ BACKER, Morton & JACOBSEN, Lyle E. Contabilidade de custos: um enfoque de administração de empresas. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1976.

- a) Quanto à função orgânica principal:
 - produção
 - vendas
 - administração geral
- b) Quanto à atividade departamental
 - mistura
 - cozinha
 - compras
 - etc.
- c) Quanto ao tipo de trabalho
 - supervisão
 - mão-de-obra direta
 - manuseio de materiais
 - etc.
- d) Quanto a relação com os produtos elaborados
 - direta
 - indireta

Segundo a definição de Leone⁸, “Quando o tempo de trabalho do operário pode ser identificado com o produto, lote de produtos, processo fabril ou centro de custos, o salário correspondente é considerado como mão-de-obra direta. Para efeitos práticos, então, considera-se como mão-de-obra direta, ou simplesmente MCD, o salário do operário cuja ocupação estiver diretamente relacionada ao produto que está sendo fabricado. Os demais operários (. . .) embora imprescindíveis à tarefa de produzir, não se encontram diretamente identificados com um determinado produto ou centro de custos. Nesse caso, serão considerados como mão-de-obra indireta (MOI)”.

No entender de Eliseu Martins⁹, a mão-de-obra direta é definida como “aquela relativa ao pessoal que trabalha diretamente sobre o produto em elaboração, sendo possível a averiguação de qual o tempo despendido e de quem executou o trabalho, sem necessidade de qualquer apropriação indireta ou rateio”

No que tange à mão-de-obra indireta, Eliseu Martins comenta que esta só é apropriada por meio de fatores de rateio, com alto grau de arbitrariedade, e que pode, com menor grau de erro e arbitrariedade, ser alocada ao produto.

Outra classificação possível dos custos de mão-de-obra é quanto à sua variabilidade em relação à produção.

Para Leone¹⁰ “a mão-de-obra direta é teoricamente considerada como um custo variável. Todavia, isso somente se verifica quando os operários recebem por unidade produzida. Uma vez que a força de trabalho é difícil de ser reduzida ou aumentada como decorrência de reduções ou aumentos ligeiros na produção, o custo de mão-de-obra direta permanece sempre o mesmo, salvo quando houver alterações drásticas ou prolongadas no ritmo de funcionamento da atividade fabril. Mesmo assim, o custo será considerado fixo, embora variando por degraus”.

⁸ LEONE, George Sebastião Guerra. Custos: um enfoque administrativo, 9. ed., Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas, 1987, p.101.

⁹ MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos, 4. ed. rev., São Paulo: Atlas, 1990.

¹⁰ LEONE, G. S.G. Custos: um enfoque administrativo. p.102

Porém, segundo Eliseu Martins¹¹, “Mão-de-obra Direta não se confunde com o total pago a produção, mesmo aos operários diretos. Só se caracteriza como tal a utilizada diretamente sobre o produto. Portanto, a Mão-de-obra Direta varia com a produção, enquanto a Folha relativa ao pessoal da própria produção é fixa”.

Eliseu Martins acrescenta porém: “Uma exceção pode existir, entretanto, e podemos ter Mão-de-obra Direta Fixa. Tal ocorre quando existe um equipamento que tem o seu volume de produção ditado por regulação. Aumenta ou diminui o volume da produção, mas continua o mesmo número de homens diretos trabalhando, pelo menos dentro de certos limites. Neste caso, assume a Mão-de-obra Direta o comportamento de custo fixo”.

Do exposto concluímos que os custos de mão-de-obra podem ser classificados sob os seguintes aspectos:

- quanto ao ciclo de vida
- quanto à relação com os produtos elaborados
- quanto à variabilidade em relação à produção

Quanto ao Ciclo de Vida

a) Gastos para atrair (contratar) mão-de-obra

- Recrutamento
- Entrevistas de admissão
- Procedimentos de teste e seleção
- Exames médicos admissionais
- Contratação
- Etc.

b) Gastos para adaptar a mão-de-obra

- Integração
- Aprendizagem e Treinamento
- Etc.

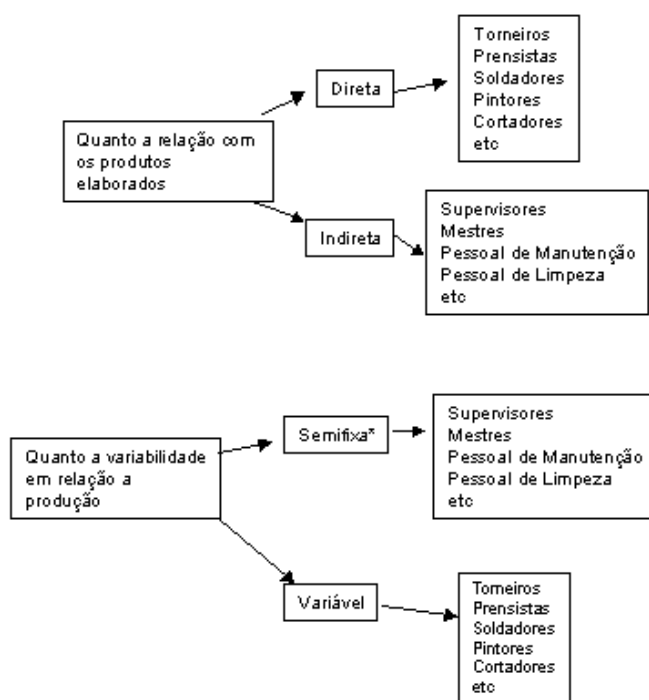
c) Gastos para reter (manter) mão-de-obra

- Remuneração Básica
- Remuneração Suplementar
- Gastos com bem-estar dos empregados (remuneração indireta)
- Gastos com Desenvolvimento
- Contribuições Sociais
- Etc.

d) Gastos para desligar (demitir) mão-de-obra

- Entrevista de desligamento
- Aviso-prévio
- Indenizações
- Cálculo/Pagamento/Homologação da rescisão
- Etc.

¹¹ MARTINS, Elizeu. Contabilidade de custos. p.113.



* Já que é fixa apenas para determinados intervalos do volume de produção

2. Encargos Sociais

2.1. Conceituação

Roberto Santos define encargos sociais sob dois enfoques diferentes:

“Encargo Social é todo custo suscetível de avaliação financeira em que habitualmente incorre a empresa por usar os serviços de seus empregados, inclusive a contraprestação das horas efetivamente trabalhadas¹²”.

“Entende-se por encargo social o custo em que incorre o empregador pelo fato de utilizar os serviços de seus empregados. São ônus impostos por lei, que incidem sobre a empresa, enquanto entidade que tem um papel social a cumprir¹³”.

O primeiro enfoque é mais abrangente enquanto conceito, porém é restrito quando o autor menciona “empresa” em vez de “entidade” ou “empregador”, uma vez que “empregador” não é, necessariamente, empresa.

Outra questão a ser levantada é o termo “horas”, que e, em nosso entender, algo particular da palavra “tempo”.

Já no segundo enfoque, o autor restringe o conceito ao dizer que são ônus apenas impostos por lei. Vale lembrar que as decisões em acordos, convenções ou dissídios coletivos de trabalho, ou até por liberalidade do empregador, também devem ser considerados.

¹² SANTOS, R. A. O. - Administração de salários na empresa. São Paulo: LTR, 1975.

¹³ SANTOS, R. A. O. - Leis Sociais e custo da mão-de-obra no Brasil, São Paulo: LTR/EDUSP, 1973.

Segundo Modenesi¹⁴ “os custos anuais de mão-de-obra podem ser separados em duas componentes: a folha de salários pagos aos trabalhadores e os encargos sociais do empregador. Se se quiser avaliar quanto tais encargos representam, anualmente, de elevação do custo da mão-de-obra, é preciso definir-se, em primeiro lugar, o que se entende por salário e por encargos sociais, nessa circunstância”.

Como unidade salarial podemos considerar o salário mensal que, institucionalmente, corresponde à remuneração de 30 dias corridos de trabalho. Desta forma, ele compreende a remuneração indistinta dos dias de prestação de serviços e daqueles legalmente destinados ao repouso do trabalhador, durante o período. Se, analogamente, considerarmos o montante anual de salários devidos ao trabalhador como correspondente à remuneração dos 365 dias do ano, obviamente neste total incluir-se-á a remuneração de todos os dias de descanso do ano; os repousos semanais, os feriados e as férias.

E, desse modo, como encargos sociais serão considerados apenas aqueles que implicam em desembolsos adicionais, tornando o custo do emprego superior à folha de salários”.

Este é o primeiro enfoque. No outro, Modenesi afirma que “costuma-se dividir o custo da mão-de-obra em custo de prestação de serviços e encargos sociais. Agora toma-se como unidade o salário diário, por exemplo. O custo direto anual do trabalhador será dado pelo produto do salário diário pelo número de dias efetivamente trabalhados no ano.

Além dos custos adicionais do conceito anterior, serão também obrigações sociais as que se traduzem por diminuição do número de dias trabalhados, deixando inalterado o custo monetário da mão-de-obra. Isto é: tais encargos elevam a relação custo da mão-de-obra/volume de produção, ao diminuir o volume produzido, devido à redução do número de dias trabalhados”.

Modenesi, então, fornece-nos dois conceitos para encargos sociais, conforme o que se entenda por unidade salarial.

Assim, entende-se por unidade salarial (mensal, por exemplo) a remuneração de um mês, aí incluídos aqueles dias em que o empregado esteja desobrigado de comparecer ao trabalho, como feriados, repousos semanais remunerados etc.; considerar-se-ão encargos sociais apenas os gastos adicionais, tais como 13º salário, indenização de aviso-prévio, auxílio-doença e as contribuições sociais¹⁵.

Observe-se que, traçando um paralelo com a nossa classificação dos custos de mão-de-obra, os “gastos adicionais” de Modenesi seriam:

- Parte das ausências remuneradas
- Auxílio-doença
- Auxílio-acidente
- Remuneração suplementar
- 13º Salário
- Gastos com desligamento
- Indenização de aviso prévio
- Indenização por despedida
- Contribuições sociais

Por outro lado, se entende como unidade salarial somente a remuneração relativa ao tempo efetivamente trabalhado, ou em que o empregado tenha permanecido à disposição do empregador, então encargos sociais são todos os gastos, excedentes aos relativos à efetiva prestação de serviços.

Assim, neste conceito, “salário” é a importância contratada, deduzida a remuneração relativa aos dias em que o empregado não tenha comparecido à empresa, ou seja, descontando-se as férias, repousos semanais remunerados, feriados etc.

Neste sentido, os “Gastos Excedentes” de Modenesi seriam, segundo a nossa classificação:

- Ausências Remuneradas
 - o • Repouso semanal
 - o • Feriados

¹⁴ MODENESI, R. L. – A evolução dos encargos trabalhistas no Brasil. São Paulo: EPGE – IBRE – FGV, 1972, Ap. A-2. (dissertação de mestrado).

¹⁵ Também as férias deveriam ser, neste caso, consideradas como encargo social, embora Modenesi tenha preferido tratá-las como “o 12º componente da folha salarial anual”

- • Auxílio-doença
- • Auxílio-acidente
- Remuneração Suplementar
 - • 13º Salário
 - • Férias
 - Gastos Desligamentos
- • Indenização de aviso prévio
- • Indenização por despedida
- Contribuições Sociais

Observe-se que, em ambos os conceitos, a Remuneração Indireta e a Remuneração Complementar não foram mencionadas.

Ainda segundo Modenesi¹⁶, este último conceito procura relacionar “salário com a idéia de produtividade, mas é inadequado por ignorar inúmeros fatores que afetam a produtividade da mão-de-obra além das variações do número de horas ou de dias trabalhados no mês”.

Para nós, encargos sociais podem ser conceituados como:

todos os gastos com mão-de-obra, exceto os relativos à unidade salarial considerada. São portanto, os custos excedentes à unidade salarial.

A unidade salarial é a base de cálculo, isto é, o referencial a partir do qual todos os gastos são considerados como encargos sociais. A escolha da unidade salarial pode variar de acordo com os objetivos, a finalidade ou usos a que se destine a mensuração dos encargos.

Para melhor entender o conceito de encargos sociais, vejamos uma ilustração na qual podemos visualizar suas diversas dimensões conforme a base de cálculo escolhida:

¹⁶ MODENESI R. L. – A evolução dos encargos trabalhistas no Brasil. Ap. A – 2.

ENCARGOS SOCIAIS (Bases de Calculo)

REMUNERACAO DIRETA	FONTE DE SALARIOS REMUNERACAO BASICA	REM EMPREGAD	RTDE	RTP + RTNP		
			REMUNERACAO COMPLEMENTAR			
			AUSENCIAS REMUNERADAS			
	REMUNERACAO SUPLEMENTAR					
CONTRIBUICOES SOCIAIS						
GASTOS NÃO DIRETAMENTE PROPORCIONAIS A REMUNERACAO DIRETA		REMUNERACAO INDIRETA (BENEFÍCIOS)				
		GASTOS COM ADMISSAO DESENVOLV. E DESLIG.				

—— Unidades Salariais

—— Encargos Sociais

RTDE = Remuneracao do Tempo a Disposicao do Empregador

RTP = Remuneracao do Tempo Produtivo

RTNP = Remuneracao do Tempo Nao Produtivo

2.2. Amplitudes de Abordagem

Como se observa na Ilustração 1, o conceito de encargos sociais pode se limitar apenas aos gastos diretamente proporcionais à remuneração, ou incluir, também, os não proporcionais.

Sendo assim, dependendo dos objetivos da análise pode-se utilizar uma das seguintes dimensões:

a) **"All Inclusive"**

Na sua abordagem mais ampla, que chamaremos de "all-inclusive"¹⁷, encargos sociais são todos os gastos com mão-de-obra exceto os relativos à unidade salarial considerada (ver Ilustração 2, p.2)

Porém, os encargos podem ser classificados, segundo seu comportamento em relação à remuneração direta, em: fixos e variáveis.

Fixos são aqueles encargos cujo valor não se altera em função de pequenas oscilações no número de empregados, ou mesmo no valor da folha de salários. Exemplos:

- Depreciação das instalações e salários do pessoal do restaurante
- Depreciação das instalações e salários do pessoal do ambulatório médico
- Depreciação dos veículos de transporte, combustível e salários dos motoristas
- Depreciação de automóveis cedidos pela empresa
- Depreciação das instalações e salários do pessoal alocado aos serviços sociais e recreacionais
- Parcela subsidiada dos juros sobre empréstimos
- Depreciação das instalações e salários do pessoal envolvido em recrutamento, seleção e desligamento
- Etc.

Variáveis São aqueles encargos cujo valor oscila proporcionalmente à Folha de Salários, e os que variam em relação ao número de empregados. Podem ser de duas espécies:

a) Gastos representados por serviços contratados com terceiros, pagos "per capita". Exemplos:

- Tickets-restaurante
- Assistência Médica
- Cursos
- Seguro de vida em grupo
- Cesta básica
- Vale-transporte
- Reembolso-creche
- Etc.

b) Gastos representados por itens de consumo utilizados na empresa. Exemplos:

- Mantimentos do restaurante
- Material ambulatório
- Material didático
- Material de consumo da creche Etc.

Portanto podemos, considerando o grau de variabilidade dos encargos sociais, conceituá-los sob duas outras abordagens: parcial e restrita.

b) **Parcial**

Na abordagem parcial, encargos sociais são todos os gastos com mão-de-obra proporcionais a remuneração ou ao número de empregados, exceto os relativos a unidade salarial (ver ilustração 3, p.22).

¹⁷ Estamos tomando "por empréstimo" a expressão utilizada em teoria da contabilidade para designar o reconhecimento, em determinado período, de todos os acréscimos e diminuições de Patrimônio Líquido não derivados de transações de capital.

A diferença entre esta abordagem e a anterior reside no fato de que, na primeira, são considerados todos os gastos, quer sejam fixos ou variáveis: sejam eles proporcionais ou não à remuneração, ou mesmo ao número de empregados.

Na dimensão que estamos denominando parciais, porém, apenas os gastos proporcionais são computados; seja em relação à remuneração ou mesmo ao número de empregados.

c) Restrita

Já na sua concepção mais restrita, encargos sociais são todos os gastos com mão-de-obra proporcionais à remuneração, exceto os relativos à unidade salarial (ver ilustração 4, p.23).

A escolha de uma das abordagens vai depender de quão significativas são os Gastos Não Proporcionais à Remuneração Direta.

Neste sentido, temos as seguintes situações possíveis:

a) Os benefícios são em quantidade e/ou valor muito relevantes e as condições (instalações, material etc.) que a entidade possui para admitir, desenvolver e desligar mão-de-obra são significativas.

A abordagem indicada, neste caso, é a "Ali Inclusive".

b) O custo dos benefícios que a entidade oferece aos empregados e as condições (instalações, material etc.) que possui para admitir, desenvolver e desligar mão-de-obra são relevantes, conforme a variação do número de empregados.

Neste caso, é pequena ou não existe uma estrutura de transporte da empresa, de creche, departamento de administração de RH etc. , que justifique sua inclusão. Agora a abordagem indicada é a Parcial.

c) O custo dos benefícios que a entidade oferece e os gastos em que a empresa incorre para admitir, desenvolver e desligar mão-de-obra, são irrelevantes.

Neste caso a abordagem é a restrita.

ILUSTRAÇÃO 3'

22

Abordagens de Encargos Sociais

"Parcial"

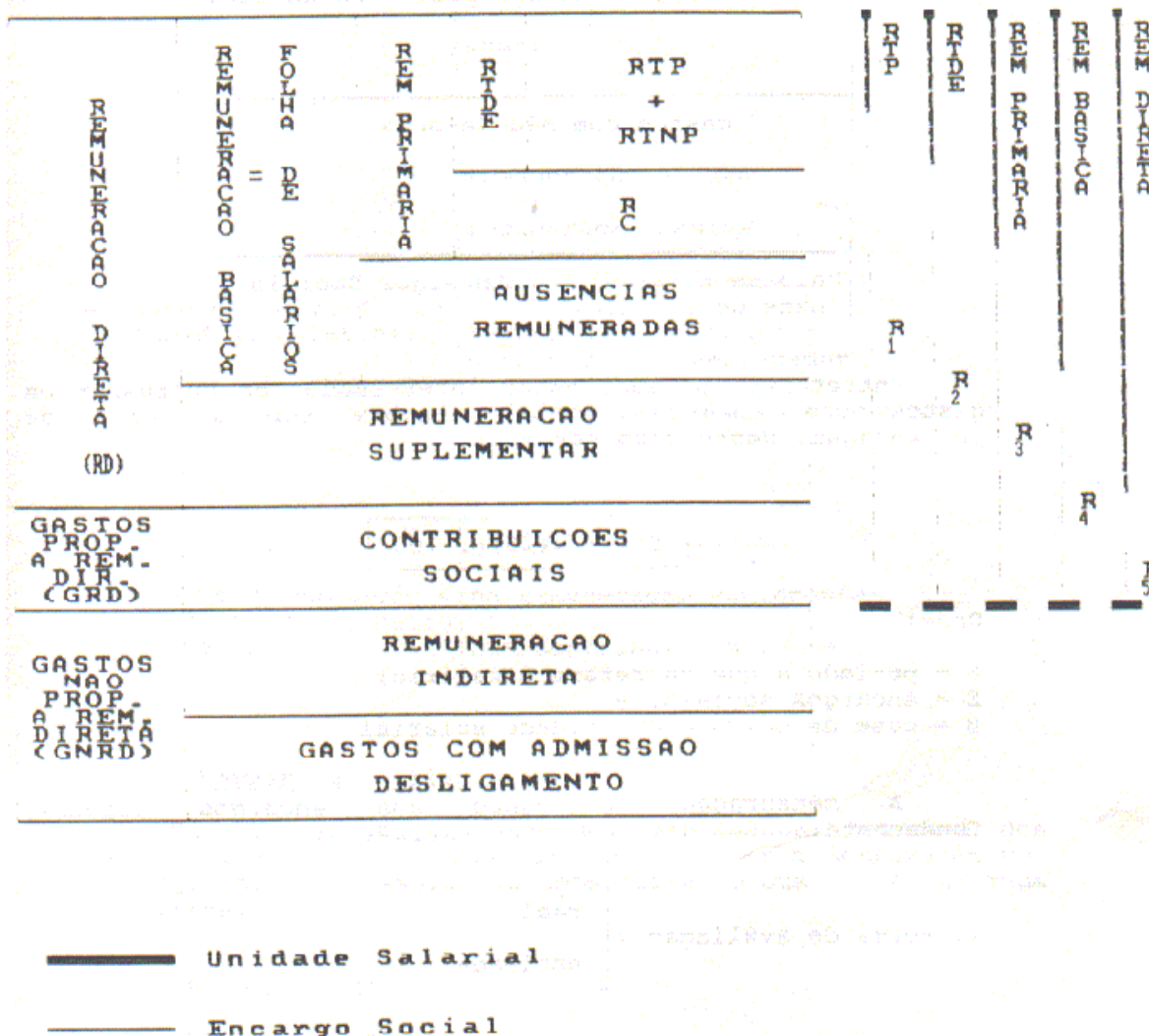
REMUNERACAO DIRETA (RD)	REMUNERACAO BASICA	FOLHA DE SALARIOS	REMUNERACAO PRIMARIA	RDE	RTP + RTNP	R C	RIP	RIDE	REMUNERACAO SECUNDARIA	REMUNERACAO TERTIARIA
							P ₁	P ₂	P ₃	P ₄
					AUSENCIAS REMUNERADAS					
					REMUNERACAO SUPLEMENTAR					
GASTOS PROP. A REM. DIR. (GRD)					CONTRIBUICOES SOCIAIS					
GASTOS NAO PROP. A REM. DIR. (GNRD)					REMUNERACAO INDIRETA					
					GASTOS COM ADMISSAO DESLIGAMENTO					

————— Unidade Salarial

————— Encargo Social

Abordagens de Encargos Sociais

"Restrita"



2.3. Variáveis que influenciam a Avaliação

Consoante a conceituação e a classificação já vistas, podemos afirmar que o custo total, com encargos sociais em cruzeiros, para determinado período, é dado pela soma dos gastos excedentes à unidade salarial considerada.

gastos com mão-de-obra	
Unidade Salarial	Encargos Sociais

(base de calculo)

Entretanto, podemos estar interessados em expressar os gastos com encargos sociais também sob a forma de porcentagem. Neste caso teremos:

$$E = (E/B) \cdot 100$$

Onde:

T = penado a que se refere o salário;

E = encargos sociais, e

B = base de cálculo ou unidade salarial

A mensuração do custo dos encargos depende, fundamentalmente, das seguintes variáveis:

1. Forma de avaliação < real
estimada
2. Universo a ser analisado a entidade como um todo
 - cada empregado isoladamente
 - cada departamento ou setor da entidade
3. Horizonte temporal da análise
 - t mensal
 - trimestral
 - semestral
 - anual
4. Base de cálculo (unidade salarial)
 - remuneração direta
 - remuneração básica
 - remuneração primária
 - remuneração do tempo à disposição do empregador
 - remuneração do tempo produtivo
5. Efeito da variação do valor do dinheiro no tempo
 - na folha de salários
 - na remuneração suplementar do valor do dinheiro
 - nas contribuições sociais

2.3.1. Formas de Avaliação

Entende-se por “forma” de avaliação a natureza dos valores tomados como base para se proceder à mensuração dos encargos sociais. Assim, podemos apurar o custo dos encargos a valores.

- REAIS ou HISTÓRICOS
- ESTIMADOS ou TEÓRICOS

a) Avaliação a valores reais ou históricos

Custo histórico é aquele ocorrido no passado e registrado na escrituração contábil da entidade, com base em valores consignados objetivamente nos documentos comprobatórios das transações. É, portanto, o custo real.

Logo, esta forma de avaliação atribui a cada elemento do custo de mão-de-obra seu custo real. Em ambientes inflacionários o custo histórico puro de certos itens terá que ser corrigido. O importante é que os valores de todos os elementos estejam em moeda de poder aquisitivo da mesma data, para não se distorcerem os resultados.

Obviamente, esta forma só pode ser praticada após a ocorrência dos eventos, com base na escrituração contábil da entidade e nos controles internos da área de administração de recursos humanos.

b) Avaliação estimada ou teórica

Consiste na tentativa de se prever os gastos com encargos sociais para determinado período futuro. Para tanto, é necessário elaborar os demonstrativos de:

Tempos
Custos

Na elaboração dos Demonstrativos de Tempos é preciso:

- a) estar atualizado com as legislações trabalhista e previdenciária, as convenções, contratos e dissídios coletivos de trabalho e atento a suas possíveis alterações;
- b) estimar as ausências remuneradas e, conseqüentemente, o tempo à disposição do empregador;
- c) estimar os tempos não produtivos e, conseqüentemente, o tempo produtivo.

Para a elaboração dos Demonstrativos de Custos as etapas são as seguintes:

- a) orçar os gastos com Remuneração Indireta (benefícios) alimentação, transporte, serviços médicos, seguro de vida etc.
- b) estimar os gastos com admissão, treinamento, desenvolvimento e desligamento de empregados, tais como indenizações e outros;
- c) calcular o custo de cada item dos demonstrativos (de tempos e de custos) em relação às diferentes bases;
- d) calcular as incidências cumulativas, ou seja, o custo das relações recíprocas que existem entre alguns itens.

Normalmente, é de se esperar que esta forma de avaliação se faça antes do período a que se refere.

2.3.2. Universo

A avaliação do custo dos encargos sociais pode ser elaborada levando-se em consideração dados relativos a:

“cada empregado da entidade isoladamente; cada departamento dessa entidade ou a entidade como um todo.”

A escolha de um desses universos nos levará, obviamente, a resultados diferentes, já que são diferentes os valores das variáveis aplicáveis a cada um, especialmente no que se refere aos eventos não genéricos, ou seja, aqueles não comuns a todo o efetivo da entidade, tais como:

- tempo de afastamento por doença, para casamento, por nascimento de filhos etc;
- tempo não trabalhado durante o aviso-prévio;
- gastos com indenização na despedida;
- etc.

Eventualmente poderá haver interesse de se avaliarem os encargos sociais médios de determinados ramos ou setores de atividade, sobretudo daqueles em que o custo de mão-de-obra seja muito relevante. É o caso, por exemplo, dos setores de construção civil, de transportes etc.

2.3.3. Horizonte Temporal

Para avaliar o custo dos encargos sociais, podemos basear-nos em dados mensais, trimestrais, semestrais etc.

Entretanto, se o horizonte temporal for muito curto (um mês, por exemplo) ele não será adequadamente representativo como amostra dos eventos que afetam o cálculo dos encargos.

O mês de fevereiro, por exemplo, além de ter menos dias que os demais, quase sempre concentra o carnaval, o que faz com que seu número de dias úteis seja, geralmente, bem menor que o dos meses de julho e agosto. Assim, se escolhêssemos a base mensal de avaliação, o custo dos encargos sociais seria maior em fevereiro, onerando, indevidamente, mais a mão-de-obra desse que a dos outros meses. Vejamos um exemplo:

Suponhamos um empregado horista com salário de \$100.00/hora. Os custos de cada mês seriam os seguintes¹⁸:

FEVEREIRO

Remuneração Total: 28 dias X 7,3333 horas X \$100.00	= 20.533,24
= 1/12 de Férias: (30 dias X 7.3333 h X \$100,00)/12	= 1.833,33
= 1 12 de 13º Salário	= 1.833,33
= 1/3 Adicional Constitucional de Férias	= <u>611,11</u>
	SUB-TOTAL =24.811,01
+ Contribuições Sociais (35,4%)	<u>8.783,09</u>
TOTAL (a)	<u>33.594,10</u>

Temos:

Nº de dias no mês	28
(-) Repousos Semanais Remunerados	4
(-) Carnaval	2
dias de trabalho	22
X nº de horas por dia	7.3333
Tempo a disposição do empregador (b)	161.3326 horas
Custo Total da mão-de-obra (a/b)=	
=\$ 33.594,10 / 161,3326=	= \$ 208,23/hora

representando encargos sociais de:
(208,23 / 100,00) — 1 = 108,23%

¹⁸ Considerando-se semana de seis dias.

AGOSTO

Remuneração Total: 31 dias X 7,3333 horas X \$100.00	=
22.733,23	
+ 1/12 de Férias	= 1.833,33
+1/12 de 13º. Salário	= 1.833,33
Adicional Constitucional de Férias	<u>611,11</u>
 SUB-TOTAL	 27.011,00
Contribuições Sociais (35,4%)	<u>9.561,39</u>
TOTAL (a)	<u>36.572,89</u>

Temos:

Nº de dias do mês	31
(-) Repouso Semanais Remunerados	4
Dias de trabalho	27
X nº de horas por dia	7,3333
= Tempo à disposição do empregador (b)	198 horas

Custo Total da mão-de-obra (a/b)=
= \$ 36.572,89 / 198 = \$ 184,71/hora

representando encargos sociais de:
(184,71 / 100,00)- 1 = 84,71%

bem abaixo dos 108,23% de fevereiro!

Escolhendo-se uma base semestral, teremos uma distribuição mais homogênea; porém, ainda assim, o primeiro semestre concentra mais feriados que o segundo.

Por todas essas razões aconselha-se que os estudos sejam elaborados sempre sob o horizonte de um ano, conforme se fará ao longo deste trabalho.

2.3.4. Bases de Cálculo

A definição da unidade salarial, isto é, a escolha da base de cálculo, depende do objetivo da análise. De acordo com a ilustração nº 5 estamos propondo, para base de cálculo, as seguintes remunerações:

- Direta
- Básica
- Primária
- do tempo à disposição do empregador do tempo produtivo.

Bases de Calculo e Composicao de cada Encargo Social

REM PRIMARIA	RDE	RTP	Tempo efetivamente usado na producao	RTP	RDE	RDE PRIMARIA	RDE PRIMARIA
		RTNP	<ul style="list-style-type: none"> - Descansos - Suspensao de Maquina - Paralisação de Energia - Etc. 				
		RC	<ul style="list-style-type: none"> - Premios de C. de Turno - Adicional de Custos - Diarias para Viagem - Pensões (Pensões) 				
AUSENCIAS REMUNERADAS (AR)			<ul style="list-style-type: none"> - Férias - Licença por Motivos Pessoais - Licença por Motivos Cívicos - Licença por Motivos de Saúde - Licença por Motivos de Indenizável 				
REMUNERACAO SUPLEMENTAR (RS)			<ul style="list-style-type: none"> - 13º Salario - Planos de Aposentadoria - Complementar de Aposentadoria - Gratificacoes - Etc. 				
CONTRIBUICOES SOCIAIS (CS)			<ul style="list-style-type: none"> - Previdencia Social - FGTS - SAI - Etc. 				
REMUNERACAO INDIRETA (RI)			<ul style="list-style-type: none"> - Automovel - Celular - Saúde - Educação - Empréstimos 			<ul style="list-style-type: none"> - Serv. Médicos - Aux. de Limpeza - Transporte - Cesta Básica - Etc. 	
CUSTOS C/ADM. DESENVOL. E DESLIG. (GAD)			<ul style="list-style-type: none"> - Calc. custo, homol. rescisao - Despesas Médicas - Treinamentos - Indenizacoes - Etc. 				

———— Unidades Salariais

———— Encargos Sociais

Analisemos cada uma dessas bases.

a) Remuneração Direta (RD)

Como o próprio nome diz, remuneração direta é aquela paga diretamente ao empregado, em espécie ou em utilidades, em contraprestação aos serviços prestados e ainda em obediência às leis, convenções, acordos ou dissídios coletivos.

Compreende a remuneração básica e a suplementar.

$$RD = RB + RS$$

Ao escolher a remuneração direta como unidade salarial, o objetivo é isolar, a título de encargos sociais, todos os gastos com mão-de-obra pagos a terceiros (contribuições sociais) e os benefícios oferecidos aos empregados

b) Remuneração Básica (RB)

A remuneração básica é a própria folha de salários nominais.

Nesta hipótese, estaremos interessados em avaliar o custo dos encargos em relação ao valor nominal da folha de salários ou em relação a um dado salário: bruto, por incluir as ausências remuneradas, porém líquido das contribuições sociais a cargo do empregador e sem computar a remuneração suplementar.

Além disso esta base serve, também, para se conhecer a participação relativa de cada componente na composição de um salário em particular, ou da folha de salários como um todo.

c) Remuneração Primária (RP)

Remuneração do tempo à disposição do empregador mais a remuneração suplementar,

$$RP = RTDE + RC$$

mas pode ser vista, também, como sendo a remuneração básica (folha de salários) deduzida das ausências remuneradas:

$$RP = RB - AR$$

d) Remuneração do Tempo à Disposição do Empregador (RTDE)

É o valor da remuneração relativa ao tempo em que o empregado permaneceu (real) ou permanecerá (teórico) à disposição do empregador (produzindo ou não) durante o período considerado exclui, portanto, as ausências remuneradas e a remuneração suplementar.

$$RTDE = TRT + RTNP \text{ ou } RTDE = RB - AR - RC$$

Neste caso, o objetivo é saber quanto de encargo social é gerado por unidade de tempo ou por unidade salarial relativa ao tempo efetivamente à disposição da entidade.

Logo, ao utilizar esta base, estaremos nos aproximando do conceito de mensuração dos encargos sociais relacionados à produtividade.

e) Remuneração do Tempo Produtivo (TRT)

Valor da remuneração relativa ao tempo em que o empregado esteve (real) ou estará (teórico) efetivamente produzindo durante o período considerado. Esta base exclui, portanto, além das ausências remuneradas e da remuneração complementar, todo o tempo em que o trabalhador, embora à disposição da entidade, não pode, não quis ou não teve condições de produzir, devido a várias razões, entre as quais podemos citar:

- inexistência momentânea de o quê produzir
- preparo de máquina
- conserto de máquina
- falta de energia etc.

Porém, não se aconselha deduzir determinados tempos que, por serem recorrentes, devem ser incluídos na base de cálculo, como se fossem períodos de produção como:

- intervalos para café
- satisfação às necessidades higiênicas
- etc.

Este conceito aproxima muito mais a mensuração dos encargos sociais à idéia de produção.

Neste caso, o objetivo é saber “quanto de encargo social é gerado por unidade de tempo ou por unidade salarial relativa ao tempo de produção efetiva”.

Mensalistas X Horistas

Ocorre uma confusão quando se avalia o custo dos encargos sociais para mensalistas e para horistas, chegando-se a uma taxa maior para estes últimos.

Na realidade, essa diferença é apenas aparente, explicada pelo referencial utilizado, naquilo que chamamos de base de cálculo.

Normalmente, quando se calcula o custo para horistas a base de cálculo é o salário-hora, que equivale, em nosso modelo, à Remuneração do Tempo à Disposição do Empregador (RTDE).

Por outro lado, para mensalistas, a base de cálculo é o salário mensal (já incluídas as Ausências Remuneradas) Equivale, em nosso caso, à Remuneração Básica (RB)

Vejamos um exemplo:

Vamos calcular o percentual de custo das férias considerando que o empregado permanece à disposição da empresa durante 11 de cada grupo de 12 meses. Assim temos:

- Para Mensalistas

$$\text{Custo das férias} = \frac{1}{12 - 1} = \frac{1}{11} = 9,09\% \text{ ao mês}$$
- Para Horistas¹⁹ (19)

$$\text{Custo das férias} = \frac{220}{(365 - 30 - 48 - 12) \times 7,3333} = \frac{220}{2.016,7} = 10,91\%$$

Confrontando-se as taxas dos mensalistas (9,09%) com a dos horistas (10,91%), observamos que esta última é maior.

Porém, na base de cálculo da taxa dos mensalistas, não foram descontados os repousos semanais remunerados nem os feriados, como fizemos para os horistas.

Se assim fizéssemos, obteríamos o seguinte (adaptando-se a fórmula dos horistas para mensalistas)

$$\text{Custo das férias} = \frac{1}{12 - 1} = \frac{1}{11} = 11,11\%$$

¹⁹ Considerando-se 48 repousos Semanais Remunerados e 12 Feriados.

$$12 - 1 - 2^{20} \quad 9$$

Com uma diferença de apenas 0,2 pontos percentuais; devida ao fato de que doze meses não correspondem, exatamente, aos 365 dias do ano. Calculando o custo, em termos de número de dias teremos:

$$\text{Custo das férias} = \frac{1}{365 - 30 - 48 - 12} = \frac{30}{275} = 10,91\%$$

Exatamente como para os horistas!

2.3.5. Efeito da Variação do Valor do Dinheiro no Tempo

Guerreiro²¹ entende que "... a busca por um conceito de lucro, que a nível teórico e prático mais se aproxime do conceito de lucro econômico, e a avaliação de ativos a ele associada devem se pautar pelas seguintes premissas fundamentais: (...)

"Deve ser levado em consideração o valor do dinheiro no tempo"

Segundo Braga²² "Os juros refletem o valor do dinheiro no tempo e estão associados a um sacrifício de consumo no presente, ao impedimento temporário de realizar outros negócios lucrativos com a quantia cedida e à possibilidade de o devedor não liquidar seu compromisso no vencimento".

Diz ainda o autor que "dado um fluxo de moeda distribuído no tempo, a taxa de juros correspondente e a forma como esses juros serão calculados (simples ou compostos), os instrumentais de Matemática Financeiros permite determinar":

- o valor futuro de certa soma de moeda aplicada hoje ou uma série de pagamentos (uniforme ou não em termos de valor e de distribuição no tempo) ; e
- o valor atual ou valor presente de uma quantia a vencer no futuro ou de uma série de valores futuros (uniformes ou não)".²³

Portanto, na avaliação do custo efetivo dos encargos sociais é necessário levar em consideração os efeitos da variação do valor do dinheiro no tempo.

Isso significa que todos os elementos componentes dos encargos são afetados pelas variáveis:

- TEMPO
- INFLAÇÃO e
- TAXA DE JUROS²⁴ (24)

CONCLUSÕES

Adequadas conceituação e classificação do custo de mão-de-obra vão ao encontro das necessidades informativas não apenas dos profissionais da área contábil como, também, a de recursos humanos, de orçamentos e outras.

A separação desse custo em duas parcelas - unidade salarial e encargos sociais - varia de acordo com os objetivos da análise, a forma de remuneração acordada entre empregado e empregador, e até do porte da empresa.

Finalmente, devemos solicitar que uma correta avaliação do custo dos encargos sociais não pode

²⁰

²¹ GUERREIRO, R. Mensuração do resultado econômico. Caderno de Estudos FIPECAFI nº 3, p.12.

²² BRAGA, Roberto. Fundamentos e técnicas de administração financeira, 1. ed., São Paulo: Atlas, 1989, p.253.

²³ Grifos do autor.

²⁴ Na realidade, não apenas os encargos, mas também o próprio salário pago tem seu valor nominal alterado por aqueles fatores.

deixar de considerar os efeitos da inflação, do tempo e da taxa de juros que reflita o custo do dinheiro.